ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 25ης Οκτωβρίου 2001 *

Στην υπόθεση C-78/00,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ιταλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον U. Leanza, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία, προβλέποντας την αντικατάσταση της επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων — η οποία, εξάλλου, πραγματοποιήθηκε καθυ-

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

στερημένα — για μια κατηγορία υποκειμένων στον φόρο που δικαιούνταν πίστωση φόρου κατά τη διάρκεια του 1992, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. von Bahr (εισηγητή), πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, D. A. O. Edward, A. La Pergola, M. Wathelet και C. W. A. Timmermans, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Ιουνίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 2 Μαρτίου 2000, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ, προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία, προβλέποντας την αντικατάσταση της επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων — η οποία, εξάλλου, πραγματοποιήθηκε καθυστερημένα — για μια κατηγορία υποκειμένων στον φόρο που δικαιούνταν πίστωση φόρου κατά τη διάρκεια του έτους 1992, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

Η κοινοτική νομοθεσία

2 Το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθεμένης αξίας για τα αγαθά, που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για τα εισαχθέντα στο εσωτερικό της χώρας αγαθά·

γ) τον φόρο προστιθεμένης αξίας, που οφείλεται, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 7, περίπτωση α', το άρθρο 6, παράγραφος 3, και το άρθρο 28α, παράγραφος 6·

δ) τον φόρο προστιθεμένης αξίας που οφείλεται, σύμφωνα με το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α'».

3 Το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μία περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επί πλέον διαφορά είναι ασήμαντη.»

Η ιταλική νομοθεσία

4 Το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, του decreto-legge n° 16, Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui transferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie (νομοθετικό διάταγμα 16, περιλαμβάνον διατάξεις σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος, με τη φορολογία μεταβιβάσεων ακινήτων προοριζομένων για κατοικία, με τις προθεσμίες για τη ρύθμιση εκκρεμών φορολογικών καταστάσεων και υποθέσεων, για την κατάργηση παρακρατήσεως επί των τόκων, πριμ και άλλων εσόδων από καταθέσεις και διατραπεζικούς τρέχοντες λογαριασμούς και άλλες φορολογικές διατάξεις), της 23ης Ιανουαρίου 1993 (GURI 18, της 23ης Ιανουαρίου 1993, σ. 3, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 16/93), που κατέστη ο νόμος 75, της 24ης Μαρτίου 1993 (GURI 69, της 24ης Μαρτίου 1993, σ. 3), ορίζει ότι:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο που, κατά τη διάρκεια του έτους 1992, πραγματοποίησαν εισαγωγές από άλλα κράτη μέλη ποσού άνω του 10 % του συνόλου των πράξεων που πραγματοποίησαν κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους και που δήλωσαν πίστωση ΦΠΑ όχι κατώτερη από 100 εκατομμύρια λίρες δεν δικαιούνται να μεταφέρουν την πίστωση αυτή προς έκπτωση στα επόμενα έτη [...].»

5 Το άρθρο 11, δεύτερο εδάφιο, του νομοθετικού διατάγματος 16/93 ορίζει ότι:

«Οι διατάξεις του άρθρου 10, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, [ήτοι οι διατάξεις σχετικά με την απόσβεση των πιστώσεων από την εκκαθάριση των ετησίων δηλώσεων

εισοδήματος και ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων στους υποκειμένους στον φόρο] διέπουν την απόσβεση των πιστώσεων που αφορά το πρώτο εδάφιο του παρόντος άρθρου [...].

Στην περίπτωση αυτή, η αίτηση [περί επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων] πρέπει να υποβάλλεται το αργότερο στις 31 Μαρτίου 1993· ως απώτατη ημερομηνία για την εκτέλεση πράξεων επαληθεύσεως ορίζεται η 30ή Ιουνίου 1993· οι τόκοι κάθε πιστώσεως πρέπει να υπολογίζονται στις 31 Δεκεμβρίου 1993· η κάρπωση των κρατικών τίτλων άρχεται από την 1η Ιανουαρίου 1994· η αξία των εκδοθέντων τίτλων δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 7 500 δισεκατομμύρια λίρες και η σχετική δαπάνη αναγράφεται στην κατάλληλη θέση του προϋπολογισμού του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας για το οικονομικό έτος 1993· η απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας σχετικά με τα χαρακτηριστικά, τις λεπτομέρειες εφαρμογής και τη διαδικασία της παραδόσεως των κρατικών τίτλων πρέπει να δημοσιευθεί στην *Gazzetta ufficiale* το αργότερο έως τις 30 Νοεμβρίου 1993.»

6 Το decreto-legge n° 250, Differimento di taluni termini ed altre disposizioni in materia tributaria (νομοθετικό διάταγμα 250 περί παρατάσεως ορισμένων προθεσμιών και άλλων φορολογικών διατάξεων), της 28ης Ιουνίου 1995 (GURI 150, της 29ης Ιουνίου 1995, σ. 10, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 250/95), που κατέστη ο νόμος 349, της 8ης Αυγούστου 1995 (GURI 196, της 23ης Αυγούστου 1995, σ. 3), παρέτεινε την ισχύ της ειδικής διαδικασίας επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων. Σύμφωνα με το άρθρο 3a, πρώτο εδάφιο, του ως άνω νομοθετικού διατάγματος:

«Για την απόσβεση των πιστώσεων φόρου προστιθεμένης αξίας και των τόκων τους — όπως προσδιορίστηκαν με βάση τις δηλώσεις του έτους 1992 που υποβλήθηκαν από τους υποκειμένους στον φόρο που αναφέρονται στο άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, του νομοθετικού διατάγματος 16, της 23ης Ιανουαρίου 1993, που κατέστη, κατόπιν τροποποιήσεων, ο νόμος 75, της 24ης Μαρτίου 1993 — που δεν έχουν επιστραφεί κατά την ημερομηνία που αρχίζει να ισχύει το παρόν διάταγμα, το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας μπορεί να εκδώσει νέους κρατικούς τίτλους ελεύθερης κυκλοφορίας, με ισχύ από 1η Ιανουαρίου 1996, διάρκειας δέκα ετών και ανώτατης αξίας 400 δισεκατομμυρίων λιρών [...].»

Τα πραγματικά περιστατικά και η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

7 Η Επιτροπή, θεωρώντας ότι με τα νομοθετικά διατάγματα 16/93 και 250/95 παραβιάζονταν τόσο η αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, που καθιερώνει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, όσο και η προβλεπόμενη από το άρθρο 18, παράγραφος 4, της ίδιας οδηγίας υποχρέωση επιστροφής «[ό]ταν το ποσό της δικαιούμενης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου», κίνησε τη διαδικασία λόγω παραβάσεως, απευθύνοντας στις ιταλικές αρχές, στις 22 Δεκεμβρίου 1997, έγγραφο οχλήσεως, με το οποίο τις κάλεσε να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους εντός προθεσμίας δύο μηνών.

8 Η Επιτροπή, με το έγγραφο οχλήσεως, τόνισε, ιδίως, ότι, σύμφωνα με πληροφορίες της, πολλοί Ιταλοί υποκείμενοι στον φόρο, τους οποίους αφορούν τα νομοθετικά διατάγματα 16/93 και 250/95, δεν έτυχαν επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ που δικαιούνταν για το έτος 1992 και στερήθηκαν, με τον τρόπο αυτό, το δικαίωμά τους εκπτώσεως.

9 Οι ιταλικές αρχές, με έγγραφο της 2ας Απριλίου 1998, απάντησαν στο εν λόγω έγγραφο οχλήσεως και υποστήριξαν ότι η ιταλική νομοθεσία περί επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων ήταν σύμφωνη με τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας.

10 Επειδή η Επιτροπή δεν συμφωνούσε με την άποψη των ιταλικών αρχών, με συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως της 10ης Αυγούστου 1998, κάλεσε τις ιταλικές αρχές να της υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους.

11 Απαντώντας στο δεύτερο έγγραφο οχλήσεως, οι ιταλικές αρχές απέστειλαν στην Επιτροπή τέσσερα έγγραφα με ημερομηνίες 27 Ιανουαρίου, 3 Φεβρουαρίου, 26 Φεβρουαρίου και 12 Απριλίου 1999 αντιστοίχως.

12 Με τα από 3 και 26 Φεβρουαρίου 1999 έγγραφά της, η Ιταλική Κυβέρνηση διευκρίνισε, ιδίως, ότι οι τίτλοι που εκδόθηκαν με βάση το άρθρο 11 του νομοθετικού διατάγματος 16/93 τέθηκαν στη διάθεση των υποκειμένων στον φόρο μεταξύ της 26ης Απριλίου 1994 και του Δεκεμβρίου 1998. Οι τίτλοι που εκδόθηκαν με βάση το άρθρο 3a του νομοθετικού διατάγματος 250/95 τέθηκαν στη διάθεση των υποκειμένων στον φόρο σε οκτώ δόσεις μεταξύ της 13ης Σεπτεμβρίου 1996 και της 29ης Μαΐου 1998.

13 Η Επιτροπή, επειδή δεν πείστηκε από τα επιχειρήματα της Ιταλικής Κυβερνήσεως, απηύθυνε στην Ιταλική Δημοκρατία, στις 9 Ιουλίου 1999, αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία την κάλεσε να λάβει τα αναγκαία προς συμμόρφωση μέτρα εντός προθεσμίας δύο μηνών από την κοινοποίησή της.

14 Οι ιταλικές αρχές δεν συμμορφώθηκαν με την εν λόγω γνώμη εντός της ταχθείσας προθεσμίας. Υπό τις περιστάσεις αυτές η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή.

Η προβαλλόμενη παράβαση και η εκτίμηση του Δικαστηρίου

Επιχειρήματα των διαδίκων

15 Η Επιτροπή θεωρεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία, παραδίδοντας στους υποκειμένους στον φόρο κρατικούς τίτλους που έληγαν πέντε ή δέκα χρόνια μετά την έκδοσή τους,

παραβίασε, ιδίως, τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, σχετικά με την αντιμετώπιση του επιπλέον ΦΠΑ. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει τη μεταφορά του επιπλέον ΦΠΑ που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του ποσού της δικαιουμένης εκπτώσεως και του ποσού του οφειλόμενου φόρου, μόνον έως την επόμενη περίοδο δηλώσεως. Η μεταφορά του επιπλέον ποσού σε περιόδους μεταγενέστερες της αμέσως επομένης της οικείας περιόδου παραβιάζει την αρχή που καθιερώνει η διάταξη αυτή, στερεί από τους ενδιαφερομένους υποκειμένους στον φόρο την κανονική άσκηση το δικαίωμα εκπτώσεως και παραβιάζει σοβαρά μια θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, ήτοι το δικαίωμα άμεσης ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως.

16 Κατά την Επιτροπή, η υποχρέωση των εθνικών φορολογικών αρχών να προβούν σε «άμεση» επιστροφή του επιπλέον ΦΠΑ υπέρ του υποκειμένου στον φόρο συνδέεται με το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να ασκήσει «αμέσως» το δικαίωμά του εκπτώσεως. Συναφώς, η Επιτροπή επικαλείται την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 45).

17 Η Επιτροπή θεωρεί ότι η «διαδικασία» επιστροφής που τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να καθορίσουν, σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, αφορά τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να γίνει η επιστροφή αυτή, με την επιφύλαξη της υποχρεώσεως να τίθενται στη διάθεση των δανειστών του επιπλέον ΦΠΑ μετρητά. Έτσι, η επιστροφή αυτή μπορεί να γίνει με τη μεταφορά χρηματικού ποσού στον τρέχοντα λογαριασμό του υποκειμένου στον φόρο, με την αποστολή σ' αυτόν τραπεζικών επιταγών ή με άλλη αντίστοιχη διαδικασία.

18 Αντιθέτως, το κράτος μέλος υπερβαίνει προδήλως τη διακριτική ευχέρεια που διαθέτει σχετικά με τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ όταν, αντί να καταβάλει στον υποκείμενο στον φόρο χρηματικό ποσό σε μετρητά, τον υποχρεώνει να δεχθεί τίτλο που λήγει σε πέντε ή δέκα έτη.

19 Αν ο υποκείμενος στον φόρο χρειαζόταν τα χρήματα που του οφείλει το κράτος από ΦΠΑ, για τη σύσταση ιδίου κεφαλαίου κινήσεως, θα ήταν αναγκασμένος είτε να προβεί σε δανεισμό αντιστοίχου με τον επιπλέον ΦΠΑ ποσού από τράπεζα και, συνεπώς, να καταβάλει υψηλούς χρεωστικούς τόκους, βεβαίως υψηλότερους από τους πιστωτικούς τόκους που αποφέρουν οι κρατικοί τίτλοι που του χορηγήθηκαν, είτε να διαπραγματευθεί τους τίτλους αυτούς στη χρηματοοικονομική αγορά με τον κίνδυνο να αναγκαστεί να τους μεταπωλήσει σε τιμή κατώτερη της ονομαστικής τους αξίας και να υποχρεωθεί να αφαιρέσει από το τίμημα της πωλήσεως τα έξοδα και τις προμήθειες του χρηματοοικονομικού μεσάζοντος.

20 Δεδομένου ότι η τελευταία ομάδα κρατικών τίτλων που εκδόθηκε βάσει του άρθρου 3a του νομοθετικού διατάγματος 250/95 λήγει την 1η Ιανουαρίου 2006, η παράβαση θα εξακολουθεί να υφίσταται ως την ημερομηνία αυτή, εκτός αν οι ιταλικές αρχές αποφασίσουν την προεξόφληση των εν λόγω τίτλων. Κατά την Επιτροπή, το γεγονός ότι ο αριθμός των υποκειμένων στον φόρο που κατέχουν τέτοιους τίτλους ανέρχεται σε μερικές μόνον εκατοντάδες ουδόλως επηρεάζει την ύπαρξη ή τη σοβαρότητα της παραβάσεως.

21 Η Επιτροπή τονίζει ότι η καθυστερημένη διάθεση των τίτλων από το ιταλικό Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας κατέστησε σοβαρότερη την παράβαση των άρθρων 17 και 18 της έκτης οδηγίας.

22 Η Ιταλική Κυβέρνηση υπενθυμίζει τα επιχειρήματα που ανέπτυξε στο στάδιο της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας. Έτσι, ισχυρίζεται ότι η παράδοση κρατικών τίτλων, που άρχισε την 1η Ιανουαρίου 1994, αντί της επιστροφής σε μετρητά, δεν συνεπάγεται μεταφορά του επιπλέον ΦΠΑ σε μεταγενέστερες περιόδους δηλώσεως, αλλά αποτελεί πραγματική επιστροφή με βάση τη «διαδικασία» που η Ιταλική Δημοκρατία «καθόρισε» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας.

23 Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας δεν υποχρεώνει το κράτος μέλος να χρησιμοποιήσει ένα συγκεκριμένο τρόπο πληρωμής, όπως η καταβολή μετρητών, για την επιστροφή του επιπλέον ΦΠΑ, διότι η διάταξη αυτή προβλέπει ρητώς τη δυνατότητα πραγματοποιήσεως της εν λόγω επιστροφής σύμφωνα με τη «διαδικασία» που καθορίζει το ίδιο το κράτος μέλος. Ο όρος «διαδικασία» έχει ευρεία έννοια καλύπτουσα τόσο τη μορφή όσο και το περιεχόμενο της επιστροφής. Με βάση τη διάταξη αυτή, ο Ιταλός νομοθέτης όρισε κυριαρχικώς ότι η Ιταλική Δημοκρατία θα προέβαινε, στην προκειμένη περίπτωση, στην επιστροφή του επιπλέον ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων και όχι με την καταβολή αντίστοιχου χρηματικού ποσού.

24 Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το γεγονός ότι η επιστροφή σε ορισμένους υποκείμενους στον φόρο έγινε καθυστερημένα δεν οφείλεται στη νομοθεσία ή σε νομικά προβλήματα αλλά, σε περιορισμένο, εξάλλου, αριθμό περιπτώσεων, σε διοικητικές αδυναμίες ή σφάλματα των υπηρεσιών στις οποίες ανατέθηκε η έκδοση των τίτλων. Οι υποκείμενοι στον φόρο θα μπορούσαν, προκειμένου να εξαλείψουν τα μειονεκτήματα αυτά, να ασκήσουν τις προβλεπόμενες διοικητικές και δικαστικές προσφυγές κατά των εν λόγω διοικητικών υπηρεσιών.

25 Η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο στον οποίο οφειλόταν ο επιπλέον ΦΠΑ δεν υπέστη καμία ζημία εξαιτίας της εν λόγω διαδικασίας επιστροφής, διότι οι τίτλοι που έλαβε ήταν έντοκοι και διαπραγματεύσιμοι, πράγμα που επέτρεπε την άμεση είσπραξη της απαιτήσεώς του. Όσον αφορά την Ιταλική Δημοκρατία, δεν είχε κανένα ιδιαίτερο χρηματικό όφελος από την παράδοση τίτλων, δεδομένου ότι με αυτή τη διαδικασία επιστροφής το χρέος που αντιστοιχούσε στη φορολογική απαίτηση του υποκειμένου στον φόρο αντικαταστάθηκε από άλλο χρέος που ενσωμάτωναν οι κρατικοί τίτλοι.

26 Εξάλλου, η Ιταλική Κυβέρνηση τονίζει, με το υπόμνημα αντικρούσεως, ότι, εν πάση περιπτώσει, θα ήταν αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές να συμμορφωθεί με την αιτιολογημένη γνώμη.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

27 Προκειμένου να εκτιμηθεί αν η επίμαχη εθνική ρύθμιση συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία πρέπει, εκ προοιμίου, να υπενθυμιστούν τα κρίσιμα εν προκειμένω χαρακτηριστικά του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

28 Από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δικαιούνται να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ που έχει ήδη επιβαρύνει τα παραδοθέντα αγαθά και τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί, κατά πάγια νομολογία, θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει εγκαθιδρύσει η σχετική κοινοτική νομοθεσία (βλ., ιδίως, υπόθεση Molenheide κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 47).

29 Σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, η έκπτωση γίνεται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου που οφείλεται για μια περίοδο του ποσού του εκπεστέου φόρου για την ίδια περίοδο.

30 Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως τονίσει ότι τα χαρακτηριστικά του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, όπως προκύπτουν από τις πιο πάνω διατάξεις, επιτρέπουν τη διαπίστωση ότι το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ. Ελλείψει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν τα δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκειμένους στο φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις εισροών (βλ., ιδίως, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψεις 15 και 16).

31 Όταν, για μια περίοδο δηλώσεως, το ποσό του εκπεστέου φόρου είναι μεγαλύτερο του οφειλόμενου φόρου και, επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να ενεργήσει την έκπτωση δι' αφαιρέσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 18, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν το επιπλέον ποσό στην επόμενη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή του βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

32 Από τη διατύπωση του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας και, συγκεκριμένα, από το χωρίο «βάσει διαδικασίας που καθορίζουν» προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ.

33 Εντούτοις, δεδομένου ότι η επιστροφή του επιπλέον ΦΠΑ αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο εξασφαλίζον την εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ, η καθοριζόμενη από τα κράτη μέλη διαδικασία δεν μπορεί να παραβιάζει την αρχή αυτή επιρρίπτοντας στον υποκείμενο στον φόρο, εν όλω ή εν μέρει, το βάρος του ΦΠΑ.

34 Επομένως, η διαδικασία επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ που θεσπίζει ένα κράτος μέλος πρέπει να επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό κατάλληλες συνθήκες, το σύνολο της απαιτήσεως του επιπλέον ΦΠΑ. Αυτό συνεπάγεται ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται, εντός εύλογης προθεσμίας, με την καταβολή μετρητών ή με αντίστοιχο τρόπο. Εν πάση περιπτώσει, ο καθοριζόμενος τρόπος επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο.

35 Όμως, από τα στοιχεία που προσκόμισε η Επιτροπή και δεν αμφισβήτησε η Ιταλική Κυβέρνηση προκύπτει ότι η Ιταλική Δημοκρατία αποφάσισε να προβεί στην επιστροφή του επιπλέον ΦΠΑ, που δικαιούνταν συγκεκριμένος αριθμός υποκειμένων στον φόρο για το έτος 1992, διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων που άρχισαν να εκδίδονται την 1η Ιανουαρίου 1994 και έληγαν πέντε ή δέκα χρόνια μετά την έκδοσή τους. Οι τίτλοι αυτοί παραδόθηκαν στους ενδιαφερόμενους υποκειμένους στον φόρο προοδευτικά από τον Απρίλιο του 1994 ως τον Δεκέμβριο του 1998.

36 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επίμαχη ιταλική ρύθμιση, που δεν συνεπάγεται καταβολή μετρητών ή άλλο αντίστοιχο τρόπο εντός εύλογης προθεσμίας, αλλά προβλέπει την παράδοση κρατικών τίτλων, δεν συμβιβάζεται με το προβλεπόμενο από την έκτη οδηγία σύστημα επιστροφής του επιπλέον ΦΠΑ.

37 Το γεγονός, που επικαλείται η Ιταλική Κυβέρνηση, ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση αφορά μόνον ένα σχετικό μικρό αριθμό υποκειμένων στον φόρο δεν ασκεί επιρροή στη διαπίστωση της παραβάσεως.

38 Εξάλλου, ούτε το προβαλλόμενο από την Ιταλική Κυβέρνηση πρόβλημα, ήτοι ότι είναι δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να συμμορφωθεί με το κοινοτικό δίκαιο στην περίπτωση που το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση είναι αντίθετη προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, ασκεί επιρροή στην επίλυση της διαφοράς. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί διατάξεις, πρακτικές ή καταστάσεις της εσωτερικής του έννομης τάξεως για να δικαιολογήσει τη μη τήρηση των υποχρεώσεων και προθεσμιών που τάσσει μια οδηγία (βλ., ιδίως, απόφαση της 14ης Ιουνίου 2001, C-473/99, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 2001, σ. I-4527, σκέψη 12).

39 Υπό τις περιστάσεις αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Ιταλική Δημοκρατία, προβλέποντας την επιστροφή του επιπλέον ΦΠΑ διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων — η οποία, εξάλλου, πραγματοποιήθηκε καθυστερημένα — για μια κατηγορία υποκειμένων στον φόρο που δικαιούνταν πίστωση φόρου για το έτος 1992, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

40 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Ιταλικής Δημοκρατίας στα δικαστικά έξοδα και η Ιταλική Δημοκρατία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

αποφασίζει:

1) Η Ιταλική Δημοκρατία, προβλέποντας την επιστροφή του επιπλέον φόρου προστιθεμένης αξίας διά της παραδόσεως κρατικών τίτλων — η οποία, εξάλλου, πραγματοποιήθηκε καθυστερημένα — για μια κατηγορία υποκειμένων στον φόρο που δικαιούνταν πίστωση φόρου για το έτος 1992,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.

2) Καταδικάζει την Ιταλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

von Bahr Edward La Pergola

Wathelet Timmermans

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 25 Οκτωβρίου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

P. Jann